



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Bruno Hübscher, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw, vertreten durch Winner & Wieser KEG, 5700 Zell am See, Saalfeldener Straße 14, vom 30. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. März 2007 betreffend Schenkungssteuer nach der am 10. Dezember 2008 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 14. März 2006 hat der Berufungswerber (kurz: Bw) mit seinen Eltern einen „*Abtretungsvertrag*“ vereinbart. Die für das gegenständliche Berufungsverfahren wesentlichen Teile lauten wie folgt:

„*Erstens PRÄAMBEL*

*Im Firmenbuch des Landesgerichtes Salzburg ist zu Firmenbuchnummer (FN) ...g die ‚P-GmbH&CoKG‘ mit dem Sitz in der politischen Gemeinde M eingetragen.*

*Persönlich haftende Gesellschafterin und somit Komplementärin dieser Gesellschaft ist die ‚P-GmbH.‘, protokolliert zu Firmenbuchnummer ...v mit dem Sitz in der politischen Gemeinde M. Diese ist am Vermögen, am Gewinn und/oder Verlust, sowie am Liquidationserlös dieser Gesellschaft nicht beteiligt.*

*Beschränkt haftende Gesellschafter und somit Kommanditisten der Gesellschaft sind unter anderem*

*a. Frau A, geb. 1940 mit einer Vermögenseinlage im Betrag von ATS 250.000,-- (€ 18.168,21). Dies entspricht einer Beteiligung am Vermögen und am Gewinn und/oder Verlust, sowie am Liquidationserlös dieser Kommanditgesellschaft im Ausmaß von 25%.*

*b. Herr W, geb. 1939 mit einer Vermögenseinlage im Betrag von ATS 250.000,-- (€ 18.168,21). Dies entspricht einer Beteiligung am Vermögen und am Gewinn und/oder Verlust, sowie am Liquidationserlös dieser Kommanditgesellschaft im Ausmaß von 25%.*

*Im Grundbuch 5.... MH, BG S, ist unter EZ 2 das Grundstück 589/4 im Ausmaß von 2.216 m<sup>2</sup> sowie unter EZ 1 das Grundstück 592/6 im Ausmaß von 486 m<sup>2</sup> eingetragen.*

*Hälfteeigentümer dieser Betriebsliegenschaften sind jeweils Herr W, geb. 1939 sowie Herr ..... (der Bw). Die Liegenschaftsanteile stellen steuerliches Sonderbetriebsvermögen dar.*

*Beide Vermögenseinheiten (KG-Anteile und Liegenschaftsanteile) stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang.*

#### *Zweitens ABTRETUNGSVEREINBARUNG*

*a. Frau A, geb. 1940, tritt hiermit ihren Kommanditanteil an der ‚P-GmbH&CoKG‘ FN ...g, lautend auf Vermögenseinlage im Betrag von ATS 250.000,-- (€ 18.168,21) an ihren Sohn ..... (der Bw) im Schenkungswege ab und dieser erklärt die Vertragsannahme.*

*b. Herr W, geb. 1939 tritt hiermit seinen Kommanditanteil an der ‚P-GmbH&CoKG‘ FN ...g, lautend auf Vermögenseinlage im Betrag von ATS 250.000,-- (€ 18.168,21) an seinen Sohn ..... (der Bw) im Schenkungswege ab und dieser erklärt die Vertragsannahme.*

*Mit erfolgter Abtretung sind Frau A und Herr W am Gewinn und/oder Verlust, am Vermögen und am Liquidationsergebnis dieser Kommanditgesellschaft nicht mehr beteiligt.*

*Herr W, geb. 1939 schenkt und übergibt seine ideellen Hälfteteile an den im Grundbuch 5.... MH, BG S, eingetragenen Liegenschaften EZ 2, bestehend aus Gst 589/4 im Ausmaß von*

*2.216 m<sup>2</sup>, sowie EZ 1, bestehend aus Gst 592/6 im Ausmaß von 486 m<sup>2</sup>, mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zugehör seinem Sohn ..... und dieser erklärt die Vertragsannahme und übernimmt die Anteile in sein volles und unwiderruflichen Eigentum.*

### *Drittens GEGENLEISTUNG*

*Die Abtretung der vorgenannten Kommanditanteile und der Liegenschaftsanteile erfolgt ausdrücklich im Schenkungswege und ist seitens der annehmenden Partei keinerlei Gegenleistung an die abtretenden Parteien zu erbringen.*

..... "

Für den Erwerbsvorgang vom Vater setzte das Finanzamt eine Schenkungssteuer in Höhe von € 7.653,22 fest. Das Finanzamt ging bei seiner Berechnung davon aus, dass der Kommanditanteil mit 0,00 zu bewerten sei, da der Kommanditist nur im Umfang seiner Kommanditeinlage haften würde. Unter Berücksichtigung der Grundstücke mit dem steuerlichen Wert von € 167.111,18 und nach Abzug der Freibeträge gemäß §§ 14 Abs. 1 sowie 15a ErbStG ermittelte das Finanzamt einen steuerpflichtigen Erwerb gemäß § 8 Abs. 1 und 2 ErbStG in Höhe von € 73.661,18. Der ‚Zuschlag‘ gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wurde vom steuerlichen Wert der Grundstücke bemessen.

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Wie aus der Bilanz zum 31.12.2005 zu entnehmen sei, habe der Vater sein fixes (+€ 18.168) sowie sein variable Kapitalkonto (+€ 47.794) an den Sohn übergeben. Beide Kapitalkonten würden einen positiven Buchwert ausweisen. Es sei lediglich der Einheitswert des Betriebsvermögens der KG auf Grund der steuerlichen Bewertungsmethoden negativ. Wirtschaftlich betrachtet sei der Wert des KG-Anteils – und somit der Haftungswert – weit positiv, dies werde teilweise durch den positiven Buchwert des Kapitalkontos (+€ 65.962) dokumentiert. Es werde daher beantragt, dass den nach Bewertungsgesetz negativ errechneten Teilwert des KG-Anteiles mit dem wirtschaftlich zusammenhängenden Liegenschaftsvermögen aufzurechnen.

Die Parteien seien im Rahmen der Unternehmensnachfolge immer davon ausgegangen, dass mit dem KG-Anteil auch die betrieblich genutzte Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen als wirtschaftlichen Einheit mitübertragen wird. Dies werde mit dem Notariatsakt dokumentiert. Zudem sei die Ermittlung des Teilwertes des Unternehmens unrichtig.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte zur Begründung aus, dass die Bewertung der Mitunternehmeranteile ohne Berücksichtigung der mitübertragenen und im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter befindlichen Liegenschaft

zu erfolgen habe. Die Saldierung des negativen Wertes des KG-Anteiles mit der mitübertragenen Liegenschaft sei nicht zulässig, da sich der negative Wert des KG-Anteils nicht aufgrund steuerlicher Bewertungsvorschriften, sondern aus der Wertermittlung nach tatsächlichen Vermögensverhältnissen der KG ergebe. Der übertragene KG-Anteil sei mit 0,00 zu bewerten, weshalb die Wertermittlung des Anteils nicht relevant sei.

Dagegen wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat anzuberaumen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der KG-Anteil und der Hälfteanteil an der Liegenschaft als wirtschaftliche Einheit anzusehen seien. Eine Übergabe bzw. Übernahme wäre nur als Einheit möglich gewesen.

Das Finanzbehörde I. Instanz legte die Berufung und den Verwaltungsakt vor.

In der am 10. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Bw brachte vor, dass bei der Bewertung der Baulichkeiten der Teilwert des Gebäudes aus dem Einheitswert des Betriebsvermögens auszuscheiden und dafür der dreifache Einheitswert anzusetzen wäre.

Hinsichtlich des grundsätzlichen Problems bei der Aufrechnung zwischen dem Kapitalkonto und der im Sonderbetriebsvermögen übertragenen Liegenschaft führte der Vertreter des Bw aus:

Nach dem Wissensstand der Kanzlei habe es bis zum Jahr 2005 bei mehreren gleich gelagerten Sachverhalten keinerlei Probleme bei der Bewertung der übertragenen Betriebsvermögensanteile gegeben. Es sei regelmäßig eine Aufrechnung des negativen Kapitalkontos mit den positiven Werten der Grundstücke vorgenommen worden und erst von diesem Wert sei sodann die Schenkungssteuer festgesetzt worden. Das am 23. Februar 2006 ergangene Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis Zl. 2005/16/0245 sei deswegen nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden bzw. nicht mit diesem vergleichbar, da die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein negatives Kapitalkonto mit einem Wert von € 0,00 festzusetzen sei, da keine Haftung des Übernehmers des Kommanditanteiles bestanden habe, auch ein buchmäßig negatives Kapital betroffen habe. Dies unterscheide sich vom gegenständlichen Fall darin, dass hier ein positives Kapitalkonto mit einem Wert von ca. € 65.000,00 übergeben worden sei. Aus dem Aspekt, dass derartige Vermögensübertragungen von Gesellschaftsanteilen mit Sonderbetriebsvermögen auch bis 2005 regelmäßig anerkannt worden seien, sehe der Vertreter des Bw auch ein Problem im Zusammenhang mit Treu und Glauben für derartige Rechtsvorgänge. Weiters führte der

Vertreter des Bw aus, dass die Betrachtung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach einerseits das negative Kapitalkonto und andererseits der positive Einheitswert des Grundstückes jeweils getrennt zu betrachten seien, auch der Bestimmung des § 15a ErbStG widerspreche, da in dieser Befreiungsbestimmung wiederum beide Teile zu erfassen seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führte, was die Saldierung zwischen negativem Kapitalkonto und Wert der Liegenschaft betrifft, aus, der Verwaltungsgerichtshof habe ausgeführt, dass bei diesem negativen Kapitalkonto eine Entreicherung des Erwerbers nicht eingetreten sei. Diese Übertragung sei neutral zu sehen. Insofern sei diese Situation sehr wohl vergleichbar mit dem in Berufung gezogenen Fall. Das Kapitalkonto als solches sei positiv gewesen. Durch die Anwendung der entsprechenden bewertungsrechtlichen Bestimmungen sei ein rechnerisch negatives Kapital zu Stande gekommen und auch in diesem Fall sei keine Entreicherung des Berufungswerbers eingetreten.

Was die Bestimmung des § 15a betrifft, so sei dazu auszuführen, dass es richtig sei, dass diese auch Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen umfasse, allerdings sei festgeschrieben, dass Vermögensbeteiligungen zunächst ohne das Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

A) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 unterliegen der Schenkungssteuer unter Anderem Schenkungen unter Lebenden.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 15.06.2007, G 23/07 ua., kundgemacht unter BGBl. I 2007/39, wurde § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 mit Wirkung vom 01.08.2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (vgl. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG).

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld im Jahre 2006 entstanden, weshalb die aufgehobene Gesetzesstelle (§ 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955) weiterhin anzuwenden ist.

B) Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Schenkung im obigen Sinne auch jede Schenkung nach bürgerlichem Recht.

Unstrittig liegt auf Grund des vorliegenden Abtretungsvertrages eine Schenkung vor.

Strittig ist lediglich die Bewertung der einzelnen Schenkungsgegenstände, somit der Ansatz in der Bemessungsgrundlage.

## 1.) KG-Anteil, Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen:

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 - soweit in Abs.2 nichts Anderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Unstrittig ist die Bewertung der Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen mit dem anteiligen 3fachen Einheitswert, sohin mit € 167.111,18.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch die Erkenntnisse vom 17.03.1986, 84/15/0113, oder vom 21.10.1982, 81/15/0002) ist für die Bewertung eines Anteiles an einer Personengesellschaft nicht der Einheitswert maßgebend. Vielmehr ist, wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 25.05.2000, 2000/16/0066 bis 0071, ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der im Gesamthandeigentum der Gesellschaft stehenden und im einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Das Gesellschaftsvermögen einer KG steht im Gesamthandeigentum der Gesellschafter. Das bedeutet, dass das Gesellschaftsvermögen ein vom Privatvermögen der Gesellschafter streng abgegrenztes Sondervermögen, eben dieses Gesamthandvermögen, darstellt, über welches die Gesellschafter nur als Gemeinschaft verfügen können.

Abweichend von den ertragsteuerlichen Regelungen, wonach ein Wirtschaftsgut abgabenrechtlich dem wirtschaftlichen Eigentümer (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) zuzurechnen ist, ist für den Bereich der Erbschaftssteuer das bürgerlich-rechtliche Eigentum maßgeblich. Wirtschaftsgüter sind daher bei der Wertermittlung des Betriebsvermögens nicht nur zu berücksichtigen, wenn sie dem Unternehmen dienen; sie müssen auch im Gesellschaftsvermögen stehen.

Laut Aktenlage werden die im Abtretungsvertrag als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesenen Liegenschaften von der KG für betriebliche Zwecke genutzt (Vermietung an die KG). Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer waren der Vater und der Bw je zur Hälfte gewesen. Diese alleine konnten über die Nutzung der Grundstücke bestimmen (Individualeigentum).

Bei der Teilwertermittlung des Betriebsvermögens konnten demnach die im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stehenden Grundstücke nicht berücksichtigt werden, da diese nicht in die Gesellschaft eingebracht worden waren, sondern der KG lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt worden war (vgl. *Dorazil*, ErbStG, § 19 Tz. 3.6 und 3.7).

Unstrittig ist, dass der Kommanditanteil einen positiven Buchwert aufweist. Für die von der KG vorgenommenen Zubauten wurde vom Lagefinanzamt ein eigener Einheitswert festgestellt und der KG zugerechnet (EW-AZ 012-2-2374/0, Superädifikat). Durch die Anwendung der bewertungsrechtlichen Vorschriften (Ersatz der Buchwerte der Gebäudeeinrichtungen durch den dreifachen Einheitswert des Superädifikates) ergibt sich ein negativer Wert.

Wie auch der VwGH in seinem jüngsten Erkenntnis vom 23.02.2006, 2005/16/0245, ausgeführt hat, stellt der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vergleiche das Erkenntnis vom 11.07.2000, 99/16/0440 bis 0443).

Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalles im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist (*Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht <sup>2</sup>, 1292, 1293, 1311 und 1312).

Im gegenständlichen Fall wird der Berufungswerber nicht zur Zahlung und zum Ausgleich des ‚rechnerisch‘ negativen Kapitalkontos verpflichtet. Die Einlage ist laut Aktenlage nicht rückständig.

Der Bw hat durch den Erwerb des Kommanditanteiles jedenfalls keine Lasten übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten, weshalb der Kommanditanteil - wie im berufungsgegenständlichen Bescheid - mit Null zu bewerten ist (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidungen vom 28.07.2005, RV/0460-L/02; vom 07.08.2006, RV/0282-L/05; und vom 02.04.2008, RV/0078-F/07).

In diesem Punkt war das Berufsbegehren abzuweisen.

2.) Freibetrag gemäß § 15a ErbStG:

Die im Berufungsfall maßgebende Norm des § 15a ErbStG lautet auszugsweise:

*" § 15a (1) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat ..., bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- Euro (Freibetrag) steuerfrei.*

*(2) Zum Vermögen zählen nur*

*1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;*

*...*

*(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist*

*1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,*

*...*

*(4) Der Freibetrag steht beim Erwerb*

*1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;*

*...*

*Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.*

*(5) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.*

*(6) Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt ..."*

Der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG ist ein sachlicher Freibetrag für die Übertragung von im Abs. 2 angeführten Vermögen. Die Befreiung bezieht sich deshalb auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 bzw. 5 ErbStG (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 15a ErbStG Rz 2).



Im angefochtenen Bescheid wurde der anteilig zustehende Freibetrag gemäß § 15a ErbStG in Höhe von € 91.250,00 nur bei der Berechnung der Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und 2, jedoch nicht bei der Berechnung des 'Zuschlags' gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

In diesem Punkt war der Berufung stattzugeben.

#### C) Steuerberechnung

Gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 73.661,00 (wie Bescheid)	4.311,00 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten Wert der Grundstücke in Höhe von € 73.661,00	1.473,22 €
Schenkungssteuer lt. Berufungsentscheidung	5.784,22 €
Schenkungssteuer lt. Bescheid vom 26. März 2007	7.653,22 €
Minderung	1.869,00 €

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 19. Dezember 2008